

Audience publique du 10 décembre 2007

Recours formé par
la société anonyme **X. S.A.**, ...
contre
des bulletins émis par le **bureau d'imposition Sociétés 2**
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête déposée le 5 mars 2007 au greffe du tribunal administratif, inscrite sous le numéro 22640 du rôle, par Maître Jean SCHAFFNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme X. S.A., établie à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, du bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2003 et 2004 et du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003, tous émis le 22 février 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juillet 2007 par Maître Jean SCHAFFNER pour compte de la société anonyme X. S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean SCHAFFNER et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

La société X. S.A., préqualifiée, constituée le 12 novembre 2002, établit son premier siège social à L-....

Une assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société X. du 20 février 2004 décida notamment de transférer le siège social de la société à L-..., et de modifier en conséquence l'article 2 des statuts de la société. Le procès-verbal de cette assemblée générale fut déposé au registre de commerce et des sociétés le 24 mars 2004 et publié au Mémorial C n° 486 du 8 mai 2004.

En date du 22 février 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société X. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, le bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2003 et 2004 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003. Ces bulletins étaient fondés sur des taxations du bénéfice commercial et de la fortune d'exploitation de la société X. à défaut de déclarations soumises jusque lors. De même, tous ces bulletins indiquèrent la société X. comme destinataire et l'adresse de notification « ... ».

Par lettre du 20 mars 2006, la société X. transmet au bureau d'imposition Sociétés 2 ses déclarations de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 et demanda « *de bien vouloir revoir les impositions pour ces deux exercices* » et de tenir compte des comptes annuels de l'année 2005 en cours d'élaboration pour fixer les avances de l'année 2006.

Il résulte d'un courrier adressé le 26 juillet 2006 par le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 à la société X. à l'adresse ..., que ledit bureau d'imposition aurait adressé le 17 mai 2006 un questionnaire à la société X. concernant les impositions des années 2002 et 2003, mais « *qu'à défaut d'avoir réagi à notre questionnaire du 17 mai 2006, mon service n'a pas été en mesure d'instruire convenablement votre dossier et d'émettre un bulletin rectificatif endéans le délai fixé par le § 94 (1) LGI. Les impositions d'office intervenues garderont donc toute leur valeur* ».

A travers un courrier de son mandataire du 5 octobre 2006, la société X. fit exposer que son courrier du 20 mars 2006, avec les déclarations d'impôt y annexées, serait à qualifier de réclamation introduite dans le délai légal et que les bulletins émis le 22 février 2006 auraient été notifiés à une adresse erronée, de manière qu'elle n'aurait « *pas été touchée valablement avec comme conséquence que le délai de recours n'a pas pu commencer à courir à son encontre* ». Pour autant que de besoin, la société X. formula dans le même courrier une réclamation contre les bulletins émis le 22 février 2006.

Suite à différents entretiens téléphoniques et entrevues au bureau d'imposition Sociétés 2, dont notamment une entrevue du 17 novembre 2006, la société X. adressa le 28 novembre 2006 au bureau d'imposition Sociétés 2 une autre lettre concernant le suivi des dossiers fiscaux et les causes d'égarement du courrier en provenance du bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 mars 2007, la société X. a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, du bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2003 et 2004 et du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003, tous émis le 22 février 2006, sa réclamation contre ces bulletins étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes.

Au vu des moyens développés par les parties à l'instance, il y a lieu d'analyser en premier lieu l'argumentation des parties relative à la notification erronée des bulletins en cause et des conséquences en découlant avant celle relative à l'existence d'une réclamation, étant donné que l'examen de la question de l'existence d'une décision faisant grief doit précéder l'examen de la question si une voie de recours préalable a été dûment introduite à son encontre.

La société demanderesse critique le défaut d'une notification valable des bulletins litigieux au motif qu'ils auraient été envoyés à une adresse erronée, seuls les bulletins de taxation d'office lui étant parvenus par des détours, de manière que ces bulletins ne lui seraient pas opposables et que le délai de recours n'aurait pas pu commencer à courir.

Le délégué du gouvernement rétorque que la notification, pour être valable, devrait se faire à personne ou du moins à domicile, étant entendu que la notification à une adresse déclarée au registre de commerce serait censée être faite à domicile, et que la simple connaissance acquise n'aurait aucun effet. Ainsi, en raison de l'importance suprême de relations fiables entre le bureau d'imposition et le contribuable, un pli postal mal adressé ne mériterait pas d'être assimilé à une notification même si le hasard finirait par l'acheminer entre les mains du destinataire, l'identification des personnes ne s'arrêtant pas au nom mais intégrant une localisation. Le délégué du gouvernement en conclut qu'en l'absence de notification valable, il n'y aurait en l'espèce pas de décision susceptible de faire grief et que le recours sous analyse serait sans objet.

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse argue que la notification serait un moyen permettant de donner une date certaine à un acte, de manière qu'en cas d'égarement du courrier de notification, la preuve de la notification effective incomberait à l'administration et qu'un défaut de notification, tout comme une notification irrégulière empêcherait seulement le délai de recours de courir. La société demanderesse affirme encore que le délai de recours pourrait également commencer à courir à partir de la date où le contribuable a eu connaissance du contenu de l'acte. Elle conteste l'argument du délégué du gouvernement que le défaut d'une notification valable entraînerait l'absence de décision susceptible de recours en estimant que l'absence de notification valable emporterait l'inopposabilité de la décision concernée et non pas l'absence de décision faisant grief.

Au vœu du § 91 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung » (AO), « *Verfügungen (Entscheidungen, Beschlüsse, Anordnungen) der Behörden für einzelne Personen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen zugehen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Bekanntgabe). Öffentliche Bekanntmachung oder Auslegung von Listen genügt, wo sie nach den Steuergesetzen zugelassen ist. Zustellung ist nur erforderlich, wo sie ausdrücklich vorgesehen ist* ».

Il se dégage de cette disposition que les effets d'une décision administrative en matière fiscale sont limités à la situation juridique à laquelle la décision se rapporte. En outre, pour que la décision puisse prendre effet (« *wirksam werden* »), elle doit être portée régulièrement à la connaissance (« *bekanntgeben* ») de la personne à laquelle elle est destinée (« *demjenigen für den sie bestimmt ist; an den sie gerichtet ist* »). En d'autres termes, la décision administrative en matière fiscale ne devient opposable à son destinataire que lorsqu'elle est régulièrement notifiée, une prise de connaissance du contenu de la décision par son destinataire par une autre voie ne pouvant pas être assimilée à une notification d'après les termes exprès du § 91 AO.

La notification régulière implique que la décision en cause soit non seulement communiquée dans l'une des formes admises par la loi, mais également que l'administration

prenne les dispositions administratives nécessaires pour que la communication de la décision en question parvienne directement dans le ressort du destinataire pour que celui-ci soit utilement mis en mesure d'en prendre connaissance. Il s'ensuit qu'une notification d'une décision à une adresse erronée du destinataire ne peut être qualifiée de notification régulière même si la décision parvient ultérieurement à son destinataire par l'intermédiaire d'une autre personne, étant donné que la communication au destinataire réel n'est plus un acte de l'administration, mais celui d'une tierce personne.

En l'espèce, dans la mesure où les bulletins en cause du 22 février 2006 ont été notifiés à une adresse à laquelle la société demanderesse n'a jamais eu son siège social, force est de constater que la notification accomplie de ces bulletins n'est pas régulière même si la société demanderesse admet que ses représentants ont eu connaissance de ces bulletins et les verse en cause.

Or, une irrégularité, voire un défaut de notification valable d'un bulletin d'imposition ne conditionne pas pour autant son existence juridique, mais uniquement son efficacité à travers la force exécutoire qu'elle lui confère. En effet, le § 91 AO érige le bulletin d'imposition non pas en un acte réceptif n'ayant d'existence juridique qu'à la condition d'être notifié à son destinataire, mais seulement en un acte ayant une existence juridique propre, sa notification ne conditionnant que ses effets à l'égard de son destinataire (cf. trib. adm. 19 mai 2003, n° 15460 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 371). Cependant, un bulletin non valablement notifié est à qualifier d'acte administratif purement interne à l'administration qui peut être rapporté, remplacé ou modifié conformément au § 92 AO.

Il s'ensuit que les bulletins déferés du 22 février 2006 sont certes à qualifier d'actes administratifs, mais n'ont aucun effet à l'égard de la société demanderesse et n'ont plus particulièrement pu fixer à son égard des bases d'imposition et des cotes d'impôt dont elle serait redevable.

Il est vrai que le § 246 (2) AO dispose que « *ein Rechtsmittel kann eingelegt werden, sobald der Bescheid vorliegt* » et qu'un recours peut ainsi être introduit contre un bulletin d'impôt dès que l'administration fiscale a formé définitivement - hormis les hypothèses de modification ou rectification légalement prévues - sa volonté de fixer une cote d'impôt et l'a matérialisée par un bulletin d'impôt en bonne et due forme, même si celui-ci n'a pas encore été notifié dans les formes légales au moment de l'introduction de la voie de recours, dès que le contribuable a acquis connaissance d'une manière ou d'une autre de l'existence de ce bulletin. Il n'en reste pas moins que cette disposition vise l'hypothèse particulière où le destinataire d'une décision en a eu communication effective et a introduit la voie de recours légalement prévue avant la date où la notification régulière est présumée être accomplie, de manière que l'application de cette disposition est conditionnée par l'existence d'une notification régulière accomplie après la date d'introduction de la voie de recours. Il s'ensuit qu'en l'absence de notification régulière, cette disposition ne saurait trouver application.

Aux termes du § 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief. Or, un bulletin qui n'a pas été valablement notifié ne peut pas avoir pour effet à l'égard du contribuable visé de fixer une cote d'impôt ou de retenir une soumission à l'impôt, de manière qu'il n'est pas de nature à lui causer un grief à défaut d'obligation créée à sa charge.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le délégué du gouvernement a conclu que le recours sous analyse est à déclarer irrecevable à défaut de décision faisant grief sur base du constat que les bulletins déferés n'ont pas été notifiés régulièrement.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
constate que les bulletins critiqués n'ont pas été valablement notifiés, de sorte qu'ils
ne sont pas susceptibles de causer un grief à la société demanderesse,
partant, déclare le recours irrecevable,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 10 décembre 2007 par le premier juge SCHROEDER, en
présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHROEDER